



上海政法学院学术文库
经济法学系列

E C O N O M I C L A W S E R I E S

丛书总主编 倪振峰

税收规避 法律规制研究

俞 敏 著

ECONOMIC
LAW SERIES

 复旦大学出版社

上海市教育委员会重点学科建设项目资助（项目编号：J52101）

ECONOMIC
LAW SERIES

上海政法学院学术文库
经济法学系列

丛书总主编 倪振峰

税收规避 法律规制研究

俞 敏 著

 復旦大學出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收规避法律规制研究/俞敏著. —上海:复旦大学出版社,2012.11
(上海政法学院学术文库经济法学系列)
ISBN 978-7-309-09309-4

I. 税… II. 俞… III. 避税-税法-研究 IV. D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 246915 号

税收规避法律规制研究

俞 敏 著

责任编辑/张 炼

复旦大学出版社有限公司出版发行

上海市国权路 579 号 邮编:200433

网址:fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

门市零售:86-21-65642857 团体订购:86-21-65118853

外埠邮购:86-21-65109143

江苏省句容市排印厂

开本 787×960 1/16 印张 14.25 字数 222 千

2012 年 11 月第 1 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-309-09309-4/D·590

定价:32.00 元

 质量问题, 请向复旦大学出版社有限公司发行部调换。

版权所有 侵权必究

内 容 提 要

本书综合运用法学研究方法与经济研究方法，遵循一般规范分析与个案实证研究相结合的研究思路，在对税收规避内涵、外延的学理界定进行探讨梳理的前提下，对税收规避法律规制的有效性从两种进路进行论证，并探讨了税收规避法律规制有效途径的一般理论；再从历史的视角，结合具体个案（主要是美国的实践），研究探讨代表性国家的税收规避法律规制制度。从理论上透彻地分析了税收规避法律规制的一般机制，从实证上结合详细资料具体剖析典型制度架构，以期为我国税收规避法律规制制度的完善与实践，提供理论支持与经验借鉴。

目 录

导 论	1
一、研究意义	1
二、研究现状	4
三、研究方法和论证结构	7
第一章 税收规避界定论争	15
第一节 税收规避与相关概念的界分	15
一、相关术语的厘定	15
二、英美法系国家的主要观点	16
三、大陆法系国家的主要观点	20
四、关于税收规避外延界定的评价	23
第二节 税收规避的定义论争	24
一、英美法系国家的学理之争	25
二、大陆法系国家的学理之争	28
三、关于税收规避定义的评价	30
第三节 税收规避的界定之难与现实选择	32
一、税收规避外延的边界性及相关理论命题	33
二、税收规避定义的开放性及其成因	35
三、税收规避界定的现实选择	37
第二章 税收规避法律规制的有效性	41
第一节 税法的有效性与税收规避	41



一、法律的有效性一般理论	41
二、税法的有效性	44
三、税收规避：税法有效性两个向度之间张力的体现	48
第二节 税收规避法律规制有效性的论证进路	50
一、税收规避法律规制有效性	50
二、税法体系内论证的一般进路	51
三、结果分析进路的理论基础与论证框架	55
第三节 税收规避法律规制的结果分析	58
一、税收规避的经济后果分析	58
二、税收规避法律规制的效应分析	62
三、税收规避法律规制对税负分配结果的影响	68
四、几点结论	70
第三章 税收规避法律规制机制	72
第一节 税收规避法律规制的一般原理	72
一、税收规避法律规制的理论基础：税法漏洞的填补	72
二、税收规避法律规制主体及权限	73
三、税收规避法律规制的标准	76
四、税收规避法律规制模式	79
第二节 税收规避立法规制机制	83
一、税收规避的立法规制方式	83
二、特别反规避条款(SAAR)	86
三、一般反规避条款(GAAR)	87
四、一般反规避条款与特别反规避条款的关系	91
第三节 税收规避司法规制机制	93
一、税收规避司法规制的合法性	93
二、税收规避司法规制的两种学说	94
三、税收规避的司法规制原则	100



四、税收规避司法规制原则的法典化	104
第四章 美国税收规避及其法律规制演进	107
第一节 美国税收规避的演进与成因分析	107
一、个人税收规避的兴盛	108
二、公司税收规避的兴盛	108
三、公司税收规避的主要特征	110
四、公司税收规避的发展成因	115
第二节 美国税收规避法律规制的演进及其制度成因	119
一、美国税收规避法律规制的历史沿革	119
二、美国税收规避的法律规制体系	122
三、美国税收规避法律规制体系之评析	127
第五章 美国税收规避法律规制的两大制度安排	133
第一节 美国税收规避信息披露制度	133
一、税收规避信息披露制度建构的合理性论证	133
二、税收规避之纳税人披露制度主要内容	136
三、税收规避登记制度主要内容	141
四、推销者的清单保留制度主要内容	143
五、税收规避信息披露的实施机制	146
第二节 美国税收规避司法规制原则	148
一、美国税收规避司法规制的法律背景	148
二、美国税收规避司法规制原则的演进概要	152
三、虚假交易原则的理解与适用	154
四、实质重于形式原则的理解与适用	156
五、一步交易原则的理解与适用	158
六、商业目的原则的理解与适用	159
七、经济实质原则的理解与适用	160

第六章 我国税收规避法律规制及其完善	165
第一节 我国税收规避的实践考察	165
一、我国税收规避的演进：基于相关研究文献的分析视角	165
二、关于我国税收规避的文献解读	167
三、关于我国税收规避的几点认识	168
第二节 我国税收规避法律规制的演进	171
一、税收规避法律规制的试点与推广	171
二、转让定价税制的确立与完善	172
三、特别纳税调整制度的构建与实施	175
四、对我国税收规避法律规制的评价	182
第三节 企业所得税特别纳税调整制度及其评析	183
一、整合完善关联交易转让定价避税的规制制度	184
二、引入受控外国公司避税规制制度	192
三、确立资本弱化避税规制制度	194
四、引入一般反避税条款全面反避税	197
第四节 我国税收规避法律规制的完善	201
一、我国税收规避立法规制的完善	201
二、我国税收规避行政规制的完善	205
三、我国税收规避司法规制的完善	208
结束语	211
参考文献	213



导 论

一、研究意义

(一) 一个边界性的现代税法理论与实务议题

“税收是行政权力的整个机构的生活源泉”^①(马克思),“税收是文明的对价”(霍姆斯),都表明了税收对国家和社会文明发展的必要性和重要意义。“瓦格纳定律”和各国的发展史表明,随着现代国家职能的扩张,广义政府的规模在不断膨胀,导致对税收的内在需求日益增强。而随现代民主法治意识的提高,纳税人要求约束政府课税权力的呼声也日渐高涨。在纳税人看来“只有死亡和纳税是任何人都逃脱不了的”,该西方谚语除了表明纳税义务的普遍性和平等性之外,也说明对税收负担的痛苦感受和规避心理之普遍性。如何顺应经济与社会的发展,在不增加纳税人名义税负的情况下,通过严密税收立法,加强税收征管以防税收流失,已成为当今各国政府的共同目标。为此,作为关涉国家和纳税人财产分配的现代税法,突显的两大重要课题:一是限制国家对人民财产权的过分介入,二是防止人民滥用私法自由权利,以确保国家的税收收入公平征收和应收尽收。税收规避及其法律规制则是上述问题的集中体现,是现代税法理论和实践的重要议题之一。

税收是政治、经济、法律问题的集中体现。在现代社会,尽管绝大多数人认识到税收对社会的必要性和重要性,但对纳税人的意义或价值而言,表面上看来是其部分既得利益被“强制地、无偿地剥夺”了。^② 纳税人通常都认为纳税仅是被强加的义务,而非如同孟德斯鸠所说:“因为国民相信赋税是缴纳给自己的,因此愿意纳税。”^③ 纳税人所感知的税收是个人福利减损,

① 《马克思恩格斯选集》(第1卷),人民出版社1972年版,第188页。

② Phillip A. Curry, Claire Hill & Francesco Parisi: *Creating Failures in the Market for Tax Planning*, <http://ssrn.com/abstract=978245>, 2011年12月6日22:45:03。

③ [法]孟德斯鸠:《论法的精神》(上册),张雁深译,商务印书馆1961年版,第221页。



因而采取各种策略性税收应对行为,逃避税法的适用。税法对纳税人呈现出一种“无价值”甚至“负价值”的表象。事实上,很多人之所以遵守税法,仅仅是为了避免违反税法所带来的不愉快后果,而非源于对税法的认可。随经济不同发展阶段国家职能的扩张,纳税人对税法的遵守程度发生了巨大变化。纳税人设法规避税法适用,以减轻税负或避免纳税从而获取税收利益,是现代各国普遍存在的社会现象。然而,对于这一现象的认识,包括对它的术语描述、概念界定、价值判断以及法律态度等,则属于一国税收文化问题,具有边界性。^①

(二) 全球化进程中该议题研究的紧迫性

综观各国对税收规避现象的认识,大致经历了从予以“辩护支持”^②,到冠以侵蚀税基的财政和道德白蚁之名的演进过程。^③ 20 世纪 70 年代之前的税收司法判例研究表明,税收规避不仅合法,而且也不应受道德的谴责,其存在有合理性和合法性。如 1947 年美国法官兰德·汉德在联邦税务局长诉细曼一案的判决里所言,“法院不断地陈述,不管是富人或是穷人,各人可视本身的状况尽量减少租税的付出,而不至于获罪,因为每个人没有义务支付法律要求以外的金钱,租税是强制性的征收,而不是自动自发的捐赠,假借道德之名,要求额外的支付不过是伪善的言词罢了。”^④ 进入 20 世纪 70 年代后,资本主义国家经济普遍陷入“滞胀”状态。一方面,失业率上升,私人资本投资的比率不断下降,通货膨胀加剧,这使纳税人的纳税等级上升,税负的增长高于真实所得的增长,人们实际生活水平下降。另一方面,税收收入虽然不断增长,但由于政府管理的事务过多,支出增长更快,财政赤字规模不断扩大。经济全球化进程中,旨在减轻税收负担的税收规避成为各国普遍现象。

① Victor Thuronyil, Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax, *Comparative Tax*.

② 如英国法官 Tomlin 在 IRC v. Duke of Westminster([1936] AC 1.)案中主张应尊重纳税人自由选择交易行为的权利。原文是“[e]very man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Act is less than it otherwise would be”(每个人都有权为减少法定应纳税收,自行安排事务)。

③ Tanzi. V., 2000, Globalization Technological Developments and the Work of Fiscal Termites, Washington D. C., International Monetary Fund WP/00/181. Braithwaite. J., *Markets in Vice: Markets in Virtue*, Federation Press, Leichardt, 2005.

④ 日本租税法学会编著:《国际租税法的有关问题》,洪玉明译,中国台湾“财政部”财税人员训练所 1988 年版,第 21 页。

税收规避交易的大规模出现,不仅威胁到一国财政收入,而且影响了纳税人对税收体系之公平与效率的信心。税收规避及其法律规制问题受到世界各国以及国际组织的重视。OECD(经济合作与发展组织)的税务委员会于1977年1月专门设置有关税收规避与逃税的第八作业部门会议(Working Party on Tax Avoidance and Evasion)。同年9月,OECD理事会在24个加盟国的税务官员会议中通过了《有关税收规避与逃税的建议》,决定有关政府必须互相协助处理税收规避与逃税的问题。EEC(欧洲经济共同体)方面,于1977年12月通过《有关直接税领域内加盟国税务当局间相互协助的指南》,建议各国税务当局自发自动地交换情报,进行异国调查协助等,旨在加强对所得税和财产税领域的税收规避活动的共同防治。与此同时,前联邦德国、英国、法国、荷兰、美国等国家均在国内立法上加强了对税收规避的规制,其中以美国最为典型。美国自20世纪80年代大量涌现的公司税收规避,不仅造成了国库税入的流失,也动摇了人们对美国税法体系的信心,自此美国国会相继修改、制定税收法律法规,综合运用立法、行政、司法等手段,加大对税收规避的打击力度。过去的20年里,联邦税务局在对抗税收规避的“战争”中一度取得了不小的成绩。2007年年初,美国政府对向客户兜售BLIPS、FLIP和OPIS三种避税服务的毕马威公司,处数十亿美元的罚金,并处暂停执业5年,另外还对包括前雇员在内的30多名个人提起指控,表明了美国重拳打击税收规避的决心。^①

多数国家和国际性税收组织一直以来不仅采取法律措施加强管理,而且不断完善反避税理念。在2011年巴黎G20财长会议上,印度政府强烈呼吁“避税”就是“骗税”,“希望国际社会能建立一个多边信息互换平台,以实现相关涉税情报高效流转、有序交换”,特别强调“抵制避税行为需要世界各国的密切合作与共同努力”。“避税”就是“骗税”的理念,在国际上尚属第一次提出。过去与避税地非独立主权国家不得签订税收协定或协议,实际上是“堵”的理念。但法国率先与某避税地签订了情报交换协议,走出了一条“疏”的新路。中国目前已与巴哈马、英属维尔京群岛、百慕大等6个国家与地区签订了税收情报交换协定或协议,并成为首个主动签订情报交换协议的发展中国家。

^① 关于KPMG避税案的详细分析,参见: Tanina Rostain, *Travails in Tax: KPMG and the Tax-Shelter Controversy*, Chapter 3 in Deborah L. Rhode & David. J. Luban eds, *Legal Ethics: Law Story*, 2006。



（三）我国学习借鉴的必要性

20 世纪 80 年代初期,在我国开放的前沿阵地深圳,就发现了企业的避税行为。税务部门随即开始了反避税工作。国家税务总局专门成立了反避税处,组织协调全国的反避税工作。在我国引进的外资中,来自维尔京群岛、西萨摩亚、开曼群岛等避税天堂里的资金,均在前十位。随着我国改革开放的进一步深入,跨国经济往来愈加频繁,税收规避问题将日益突出,加大对税收规避的法律规制将具有重要意义。为维护我国税收权益的需要,参照国际通行做法,在我国 2001 年修订的《税收征收管理法》关于关联交易处理的原则性规定基础上,2008 年 1 月 1 日起实施的新企业所得税法增加了“特别纳税调整”一章,对转让定价、资本弱化、一般避税、避税地避税和滥用协定避税都明确了法律规定,积极有效地推进反避税深入开展。

由于我国目前关于此一议题的理论研究尚处于起步阶段,也少有可资借鉴的规制实践,现行相关法律规制制度的可操作性,及其执行的可控性等问题有待论证。税法作为一个新兴的法律领域,不同国家的立法者一般乐于将其他国家证明为行之有效的一些基本法律措施拿来改造利用,具体到税收规避的规制制度也呈现趋同势态。因此,系统研究税收规避法律规制理论和典型国家的实践经验,对我国相关制度建构和司法实践具有现实迫切性和重要意义。

二、研究现状

（一）国外研究现状

关于税收规避问题,国外的经济学、法学等学科都有专门研究。经济学界通常从财政收入减少的效果角度考虑,将税收逃、避问题合并研究,如 Cross, R., Shaw, G. K. (1982)、Seldon, A. (1979)。公认较早开始系统全面研究税收规避的是著名的美国经济学家约瑟夫·E·斯蒂格里茨的《税收规避通论》(The General Theory of Tax Avoidance),该文全面概括了税收规避的一般准则,运用一般均衡的方法分析了避税的经济效应,描绘了一系列减轻参与交易各方总税收负担的避税方案,并提出了税收制度改革建议。该文奠定了经济学家研究税收规避问题的理论基础和基本方法。此外,有经济学人对纳税人避税行为的影响因素进行实证研究,如 Erich Kirchler (1999), Henry Ohlsson (2007)。有应用经济学博士论文研究跨国公司的税收规避问题,如 Sonja Lynne Oihoft (1999),还有博士论文研究测定公司

税收规避问题的模型,如 Joel M. DiCicco(2003)。综观经济学学者关于税收规避的理论与实证研究,多着眼于税收规避的成因、经济效应的分析,为税收规避的界定及法律规制提供了理论支持和实证数据,也为相关问题的法律经济学分析指明了路径和方法。

国外法学界关于税收规避的研究,虽然因各国实践和法律文化差异而有所不同,但都侧重以下两方面内容:一是对税收规避现象存在运行的描述、分析,包括对税收规避现象的抽象概括、因果分析和法律评价以及法经济学分析等,如 David A. Weisbach(2002)、Chin-Chin Yap(2006)、金子宏(1989)。二是对税收规避法律规制措施的研究。如从法治的视角分析税收规避的一般规制条款(Kunstmann Rioseco, Matias, 2004);从公司责任角度看税收规避的一般规制条款(Judith Freedman, 2003);英美税收规避规则的比较研究,如 A. W. Granwell & Sarah S. McGonigle(2006),维克多·瑟仁伊(2006)。税收规避的解释规则研究,如 Brian Gallel(2005)。

综合国外关于税收规避的研究文献看,英美法国家的研究体现以下特点和趋势:(1)研究焦点集中于具体问题,包括规制规则的分析和完善建议、具体司法判例的解析和司法原则的研究;(2)研究方法多学科综合,包括法经济学、税收政策学、组织管理学等学科研究人员和研究方法的合力专注,如纽约大学法学院的法律、经济、组织研究中心的相关研究;(3)研究力量的多领域性,除各大著名法学院的学者型研究人员,如 David A. Weisbach、Kristin E. Hickman、Daniel Shaviro 等外,各大会计师事务所、律师事务所从业人员的专题研究和政策建议等也占据重要的比重(Tax Law Review, spring, 2002)。大陆法国家关于税收规避的研究,则主要局限于传统概念法学、分析法学的研究方法和思路,专注于法学体系内的分析研究,对具体规制制度和司法判例的研究则相对较少(Victor Thuronyi, 2003)。

(二) 国内研究现状

我国内地学者对税收规避问题(包括“避税”、“逃避税”)的研究文章数量不少。^①从研究的内容看,围绕我国的 1994 年税制改革与 2004 年始的

^① 检索 CNKI 系列数据库(中国知网六大数据库:《中国期刊全文数据库》、《中国全文期刊数据库》(世纪期刊)、《中国博士学位论文全文数据库》、《中国优秀硕士学位论文全文数据库》、《中国重要会议论文全文数据库》、《中国重要报纸全文数据库》)1979 年至 2008 年的相关文章,以“避税”为主题词,共检索有 1 527 篇(其中博士论文 3 篇,硕士论文 59 篇);以“税收规避”为主题,相关文章有 4 篇。以“税收筹划”为主题,相关文章 2 226 篇。截止时间:2008 年 4 月 16 日 13:03。



新一轮税制改革,分别有两轮研究热潮,并呈现如下特点:第一轮研究热潮主要以税务机关工作人员关于外国反避税制度的零星介绍为主,因为我国税收规避实践及其法律规制制度的欠缺,研究者从实务角度,意图通过对国外制度的学习获取相关知识。如孙庆瑞、邱菊《国外反避税措施的启迪》(《中央财经大学学报》,1994)、熊勇立、周汪丽《加拿大反避税措施简介》(《安徽税务》,1997)、胡俊生、周礼华《国外反避税措施的简介》(《上海财税》,1994)、漆秀岚《美国和西欧主要国家的反避税措施》(《国际贸易》,1995)等。随着我国新税制逐步建立健全,外商投资的深入,避税与反避税问题首先在国际税收领域突显,迫切要求理论上对相关问题作出解答。此后,有税法学者撰文进行一般理论的探讨,但是绝大部分文章都以概念辨析、性质界定、成因分析为主,而且多局限大陆法系国家相关问题的介绍,其中张守文《税收逃避与规制》(《税务研究》,2002),刘剑文、丁一《避税之法理新探》(《涉外税务》,2003)两文章,对避税的概念、性质、法律评价及法律选择等进行了较全面的法理分析。伴随新一轮税制改革的推进,税收实务部门与财政经济学人集中于国际避税方式与我国反避税措施的研究,如郑力坚、马哲《国际避税的方式及反避税措施》(《税务研究》,2005),郭宏、朱祥林《新形势下的国际避税与反避税》(《经济研究参考》,2005)、印中华、田明华《外资企业国际避税与中国的对策》(《世界经济研究》,2005)。也有学者对避税进行经济分析并提出政策建议,如曲顺兰、郑华章的《避税的经济分析及反避税政策选择》(《涉外税务》,2006),刘怡《避税与反避税的三维视角》(《涉外税务》,2006)。也有学人作成专题硕士论文,如杨艳秋的《企业所得税反避税立法研究》(中国政法大学,2004)、张霞的《避税与反避税问题研究》(吉林大学,2004)。王晶的《一般反避税条款制定的必要性》(北京大学,2004)。就已有的出版著作和教材来看,对国际避税的表现形式及其双边规制的介绍较多,如刘剑文《国际税法》,或侧重于避税实际操作方法和技巧的介绍,如方卫平的《税收筹划》。从研究方法来看,现有研究缺乏系统性和学科交融性。相关问题的法学研究仍局限于传统概念法学、分析法学研究范式,且多沿袭了大陆法系国家的相关理论,尚无进一步的实证研究和规范分析。对税收规避的一般理论,如法律界定、法律规制的合理性论证等,理论界多泛泛而谈,没有结合税法体系特征、运用税法、财政经济等学科研究方法深入探讨,导致研究力量分散和低层次重复。

近年来,配合我国转让定价法律规制的实践,有关转让定价及其规制的研究已有博士论文数篇。^①然而,对税收规避一般规制机制的研究较少。概括而言,我国内地理论界对税收规避的基本问题尚未达成共识,对税收规避及其规制的基本理论少有专门研究,^②对典型国家规制实践与经验的系统探讨也较少。相对来说,我国台湾地区的学者关于税收规避问题的研究起步较早,如20世纪70年代葛克昌先生的硕士论文《租税规避之研究》分七章论述了租税规避的基本问题,包括租税规避的概念界定、类型划分、现象成因、法律构成要件及法效果等,并对一般规制措施和特别防制措施作了概括分析。黄土洲先生的北大会议交流论文《脱法避税的防杜及其宪法界限》,结合具体案例探讨了防杜脱法避税的宪法基础,并呼吁应加强对具体避税个案的分析研究,也表明了我国关于税收规避具体问题研究力量单薄的现状和加强学习借鉴的紧迫性。

三、研究方法和论证结构

(一) 本书的研究方法

方法,一般是指人们认识世界和改造世界的方式、途径、手段和规则的总和。本书的研究循开放式路径,研究方法也呈多元化和发散性。规范主义的思路始终有脱离社会现实的危险,而客观主义的思路则淡忘了所有规范的方面。这两方面的紧张关系提醒我们应该持开放的态度,基于不同的理论目标,立足不同的角色视野进行跨学科交流。

1. 法学与经济学研究方法相融合

税法学作为一门新兴学科,在研究方法的取舍上理应坚持开放式、多元化。税收规避作为一个边界性的法律问题,如果单纯采用法学的规范分析方法、价值分析方法,必将陷入一般法律不确定性命题同样的窘境。

法律工作者唯一可用的交叉学科是法律的经济分析。它可以真正有助

^① 胡勇辉的《转让定价税制与反避税》(华中科技大学,2004)、吴申军的《论我国转让定价税制的改革完善》(厦门大学,2004)、张学斌的《转让定价税制研究》(西南财经大学,2002)、刘永伟的《关联企业间有形财产交易转让定价的税收法律问题研究》(厦门大学,2001)、赵晋琳的《跨国公司预约定价研究》(暨南大学,2005)、徐勤的《跨国公司转让定价反避税研究》(同济大学,2007)、叶姗的《税法之预约定价制度研究》(中国人民大学,2009)。

^② 相关的博士学位论文有刘芳的《逃税避税及影响因素的经济分析》(华中科技大学,2004),但该文仅对避税的影响因素进行经济分析探讨。

于他们处理日常法律技术问题,^①不仅是找到法律性质之类令人迷惑问题的表象上的答案。借鉴福利经济学的专门知识,法律的经济分析赋予法律以其他含义,即法律不应作为一种强制制度来分析,而应作为一种激励体系甚至更进一步说,作为一种隐含的定价系统来分析。^② 法律经济学作为一种学术范式,效率是法律辩论的一种技术,是法学家用来使法律论述与具有影响力的知识运动联在一起的一种技术。对税收规避法律规制的有效性论证,除进行法学体系内的价值分析外,重点从结果进路,综合运用制度经济学、财政学,以及经济学模型分析税收规避及其法律规制的后果,为划定税收规避的规制界限提供定量分析。对公司税收规避成因除采用传统法学规范分析外,还就具体社会条件下的税收规避进行成本效益分析、供求分析和法社会学分析。对税收规避法律规制标准的经济学分析,为税收规避规范模式的选择提供了不同的研究视角。

2. 规范分析与实证研究相联系

社会研究的大部分功能和潜在的用途来自其本身所包含的各种有效途径。社会理论是一种态度,一种方法,一种概念性框架,解释法律行为或法律举动的一种开始。一个完整的法律理论将大体上是社会理论,但是它将考虑其他法律行为人所主张的社会结构和价值观。关于税收规避的界定,及其法律规制有效性的论证,主要通过对法学、经济学等不同学科、不同理论观点进行规范分析,又选取美国实践进行个案式实证分析。通过对美国税收规避规制实践和规制体系的详细研究,具体分析税收规避问题在特定国家的实际运行状态和解决模式。

(二) 本书的论证结构

后现代理论认为,人类的知识总是偶然的,总是依赖于特殊的语境而存在;并且知识总是地方性的,而没有完全普适的知识。就本书所称的税收规避看,各国立法尚无公认的术语和定义来描述。在我国通常简称“避税”,在英美国家称为“tax avoidance”、“tax shelter”,在德国称为“Steuermeidung”或“Steuerflucht”,在法国称为“évasion fiscale”,而日本和台湾地区则习惯称“租税规避”或“租税回避”。理论界或是实务界比较一致的观点认为,税

^① G. Calabresi, *The New Economic Analysis of Law: Scholarship, Sophistry, or Self-Indulgence*, 68 *Proceedings British Academy* 85. 转引自〔美〕乌戈·马太:《比较法律经济学》,沈宗灵译,北京大学出版社2005年版,第5页。

^② 〔美〕乌戈·马太:《比较法律经济学》,沈宗灵译,北京大学出版社2005年版,第4页。



收规避是理性纳税人规避税法条文适用从而最小化应纳税额的一种安排。但是各国法律对此如何评价,如何界定税收规避的界线,如何进行法律规制,则被认为是一国税收文化的一部分,具有边界上的不确定性(Victor Thuronyi, 2003)。具体表现在:对税收规避的概念、性质、法律价值判断等方面的不确定性;关于税收规避的规制手段和司法判例的分歧性。

对税收规避问题认识的不确定性是税收成文法的一个必然性命题,是法律不确定性的具体体现。然而,生活是具体的,源于社会生活的实际需要,人有一种追求确定性的天性。特定时段,人们必须区分不同的事物以建立起一个以语言符号为载体的意义结构来作为认识工具。因而,对税收规避问题的理解必须基于历史的视角,结合具体个案来分析考察,除了对“应当是这样”进行“规范—逻辑”分析外,还要考察“应当是这样”背后的社会学现实的过程。结合我国国内相关问题的研究现状,本书聚焦两大研究重点:其一是系统阐述、论证税收规避及其法律规制的一般理论;其二是详细研判美国税收规避及其法律规制实践。鉴于转移定价及其法律规制方法,具有相对独立性,而且我国国内已有较成熟的理论探讨,故而选择重点对美国的税收规避信息披露制度与司法规制原则加以研究。

本书研究的基本思路是:在对税收规避内涵、外延的学理界定进行探讨梳理的前提下,对税收规避法律规制的有效性从两种进路进行论证,并探讨税收规避法律规制有效途径的一般理论;再从历史的视角,结合具体个案(主要是美国的实践),研究探讨典型国家税收规避的法律规制制度。在建构一般理论框架的前提下,再具体解剖典型个案事实,以期为我国税收规避法律规制实践的评价与完善提供理论支持与经验借鉴。

全书共分六章,主要结构安排如下。

导论部分概括说明选题作为一个税收文化命题,存在理论上的诸多不确定性,具有研究价值,并结合国际、国内两方面的现实状况,说明加强税收规避问题研究的重要意义;阐述本书的研究路径和研究方法。

第一章税收规避的概念论争。任何经验知识都在某种程度上是由概念形成的。在我们研究人类如何行为、思考与生活的时候,拥有一些在某种程度上可以精确测度的概念或者变量是一件令人欣慰的事情。^① 这样人们可

^① [意] D. 奈尔肯编:《比较法律文化论》,高鸿钧、沈明等译,清华大学出版社 2003 年版,第 51 页。

